

16. Комарницький І. Сутність і шляхи забезпечення фінансової безпеки держави / І. Комарницький, І. Франів, Б. Комарницький // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України: зб. наук. праць. – 2010 – № 2. – (Економіка, право).

17. Терещенко О.О. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання: навч. посібник / О.О. Терещенко. – К.: КНЕУ, 2003. – 554 с.

УДК 336.226

Т.С. Шовкопляс

ОСНОВНІ НАПРЯМКИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОПЕРЕДЖЕННЯ ТА БОРОТЬБИ З ПОДАТКОВИМИ ПРАВОПОРУШЕННЯМИ

Досліджується питання податкових правопорушень та причини їх здійснення з метою підвищення податкової культури платників податків.

Ключові слова: фінансова сфера, національна економіка, бухгалтерський облік, податки, база оподаткування, податкове правопорушення.

Исследуется вопрос налоговых правонарушений и причин их совершения с целью повышения налоговой культуры плательщиков налогов.

Ключевые слова: финансовая сфера, национальная экономика, бухгалтерский учет, налоги, база налогообложения, налоговое правонарушение.

In article the question of tax offences and the reasons of their fulfillment for the purpose of increasing of tax culture of payers of taxes is investigated.

Key words: financial sphere, national economy, record-keeping, taxes, base of taxation, tax offences.

Постановка проблеми. Історичні події, що спричинили розпад СРСР і утворення незалежної України, призвели до радикальних змін у політичній і соціально-економічній сферах країни, а також до утворення принципово нових форм власності. Демократизація суспільства, збільшення кількості суб'єктів підприємницької діяльності, розвиток ринкової економіки були об'єктивними причинами відміни адміністративно-командної системи управління. Разом з тим постала необхідність у введенні фінансових механізмів взаємодії держави з суб'єктами господарювання. При цьому податки мали стати основним інструментом регулювання економіки, стимулювання виробництва і основним джерелом наповнення державного бюджету. Від того, наскільки якісно і чітко побудована податкова система держави, залежить ефективність функціонування економіки в цілому.

На жаль, упродовж тривалого часу переходу України до ринкової системи господарювання спостерігаються кризові явища в її економічній, політичній, соціальній та інших сферах. Слабка правова регламентація багатьох економічних питань (чи відсутність такої) призводить до великої кількості правопорушень у багатьох сферах економіки, у тому числі й в сфері сплати податків.

Для злочинів, що нині вчинюються у сфері оподаткування, характерним є той факт, що більшість із них здійснюється на високому професійному рівні, нерідко – організованими злочинними угрупованнями, інколи і з участю в них влади, у тому числі правоохоронних органів. Між організованими злочинними угрупованнями існують тісні міжрегіональні, і навіть міжнародні зв'язки, розподіл сфер злочинного впливу, що також не сприяє розкриттю їх злочинної діяльності правоохоронними органами.

Практика виявлення та розслідування злочинів з ухилення від сплати податків свідчить про те, що способи та механізми здійснення подібних злочинів постійно вдосконалюються.

Стан дослідження. Проблемам, пов'язаним з теоретичними та практичними питаннями удосконалення здійснення контролю взагалі та податкового, зокрема, у вітчизняній науковій літературі присвячено чимало праць, серед яких можна виділити роботи таких науковців, як О.В. Баранецької, П.Ю. Буряка, О.В. Жигаленко, І.М. Мазура, О.О. Матвєєва, С.Л. Пелеха, Д.В. Реви, І.І. Фокіної, В.Л. Цвинтарної, А.П. Чердніченко, М.О. Чмерука.

Метою дослідження є виявлення причин та умов, що сприяють вчиненню податкових правопорушень, їх класифікація, а також систематизація та узагальнення основних напрямків вдосконалення діяльності контрольних органів щодо попередження та боротьби з податковими правопорушеннями у цій сфері.

Виклад основних положень. Поняття податкових правопорушень, причини їх здійснення та класифікація, ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів залишаються в Україні одним з найбільш поширених економічних злочинів. На сьогодні є підстави стверджувати, що ухилення від сплати коштів до бюджету стало нормою поведінки багатьох керівників суб'єктів господарювання. Держава постійно стикається з проблемою наповнення бюджету грошовими коштами для виконання економічних і соціальних програм. За оцінками спеціалістів, близько 40% коштів, які повинні були б надійти до державного бюджету як податкові платежі, поповнюють ресурси тіньової економіки. Але справа не

тільки у тому, що держава недоодержує належних їй коштів. Суспільна небезпека ухилення від сплати податків полягає ще й у тому, що цим створюється економічний базис організованої злочинності. Несплата податків досягає таких масштабів, коли вона з економіко-соціальної проблеми поступово перетворюється на проблему економічної безпеки держави [1, с. 3].

Податковий кодекс України, прийнятий Верховною Радою України 2 грудня 2010 р., регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контрольних органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства. З 1 січня 2011 року в Україні встановлено 18 загальнодержавних і 5 місцевих податків і зборів [7].

Найбільшу питому вагу серед доходів бюджету України складають податкові надходження. Тому питання збору податкових надходжень є вкрай актуальним.

Велике значення як за питомою вагою в бюджеті, так і за ступенем впливу на виробництво, за підсумками попередніх років, мали наступні види податків:

- податок на додану вартість;
- податок на прибуток підприємств;
- акцизний податок;
- податок на доходи фізичних осіб.

Як свідчить статистика податкових правопорушень, саме від цих податків найчастіше ухиляються правопорушники.

Законодавством встановлено декілька видів юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства: кримінальну, адміністративну, фінансову.

Підставами для застосування заходів відповідальності за порушення податкового законодавства є:

1. Відповідна норма податкового права, за порушення якої встановлено ту чи іншу відповідальність.

2. Суспільно небезпечні, протиправні, винні дії певного суб'єкта, що порушують відповідну податкову норму та за вчинення яких передбачене застосування юридичної відповідальності [6, с. 87]. Такі дії визнаються податковим правопорушенням.

Визначення податкового правопорушення чітко дав М.П. Кучерявенко, за яким податкове правопорушення – протиправне (здійснене

на порушення податкового законодавства), винне діяння (дія або бездіяльність) особи, пов'язане з невиконанням або неналежним виконанням податкового обов'язку, за яке встановлена юридична відповідальність [5, с. 331]. Необхідно врахувати, що в цьому випадку йдеться про податковий обов'язок у широкому змісті, що включає в себе повний комплекс податкових обов'язків (за обчисленням, сплатою податків і зборів, здійсненням податкової звітності), а не винятково про сплату податкових платежів. Дане визначення і знайшло своє відображення у Податковому кодексі України.

Отже, згідно з п. 109.1. ст. 109 Податкового кодексу податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контрольних органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених Податковим кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контрольні органи [7].

Існує ряд причин, через які відбуваються податкові правопорушення. Основними причинами ухилення від оподаткування є наступні:

1. *Економічні причини.* Будь-який податок обмежує кошти підприємств, знижує доходи. В умовах ринкових відносин, коли головною метою стає отримання прибутку, економічні причини стають основними. Платник податків розраховує, чи виправдають себе вигоди, отримані від несплати податків, у порівнянні з тими збитками, які можуть виникнути, якщо обман розкриється. Чим вищі податкові ставки, тим більшим є намагання ухилитись від сплати податків. І чим не стабільніше фінансовий стан платника, тим сильнішими є наміри приховання податків [3, с. 300].

2. *Моральний фактор.* Однією з основних причин податкових правопорушень вважається саме негативне ставлення більшості громадян до існуючої податкової системи. Моральний фактор учинення податкового правопорушення виявляється у внутрішньому ставленні платника податку до сплати обов'язкових платежів до бюджету. Даний фактор формується під впливом наступних чинників: ставлення інших платників до обов'язкових платежів, від економічної ситуації в країні та світі, від безпосереднього фінансового стану особи, від внутрішніх переконань та інших факторів [4].

3. *Технічні причини.* До прийняття Податкового кодексу законодавство, що регулювало оподаткування в Україні, налічувало близько 2700 нормативно-правових актів. До того ж нормативна база у сфері

оподаткування мала недосконалий, непрозорий, суперечливий характер. Це призводило до того, що розрахунок і сплата податків були складним, коштовним технічним процесом. Іноді така технічна складність дозволяла платникам ухилятися від сплати податків, не порушуючи закону, використовуючи недоліки законодавства. На нашу думку, з прийняттям Податкового кодексу ситуація щодо технічної недосконалості законодавства покращилася, а от якісна сторона зможе себе проявити тільки після практики застосування норм Податкового кодексу.

Всі ці фактори впливають на рівень розвитку виробництва, збільшення сектора тіньової економіки, ухиляння від сплати податків і на здійснення інших правопорушень, а також зменшення й затримку податкових надходжень у бюджеті різного рівня й інші цілові фонди.

Класифікація податкових правопорушень може здійснюватися за різними критеріями [5, с. 336]:

1. Залежно від галузей і характеру відповідальності (санкцій):
 - кримінальні;
 - адміністративні;
 - фінансові.
2. Залежно від ступеня суспільної небезпеки:
 - податкові злочини;
 - податкові провини.
3. Залежно від об'єкта, що пов'язані з:
 - приховуванням об'єкта оподаткування;
 - заниженням об'єкта оподаткування;
 - відсутністю обліку об'єкта оподаткування або веденням його обліку з порушенням встановленого порядку;
 - несвоєчасною сплатою податку;
 - неподанням документів й іншої інформації тощо.

Система дій та заходів щодо виявлення правопорушень, пов'язаних з несплатою податків, може мати наступний вигляд:

1) вибір конкретного суб'єкта підприємницької діяльності для здійснення наступної податкової перевірки на підставі існуючих методик їх відбору, враховуючи ризики вчинення податкових правопорушень;

2) збір, вивчення та аналіз необхідної інформації, яка свідчить про зміст діяльності суб'єкта підприємницької діяльності (оперативно-розшукові заходи, документальний контроль, бази даних інформації (АІПС, АРМи тощо));

3) отримання інформації, яка свідчить про окремі сторони діяльності платників податків (наявність ліцензій, дозволів, участь у виконанні зовнішньоекономічних операцій тощо);

4) обмін оперативною інформацією з іншими правоохоронними органами;

5) аналіз та оцінка отриманої інформації про діяльність конкретного суб'єкта підприємництва;

6) висунення версій щодо можливості вчинення злочинів із використанням конкретних механізмів злочинної діяльності.

Одним із ефективних організаційних заходів, який застосовується для виявлення злочинів, пов'язаних з несплатою податків, є вибір платників податків для здійснення податкового контролю (вибір платників податків для аудиту). Проведення перевірок діяльності суб'єктів підприємництва є однією із функцій органів державної податкової служби України та формою контролю за дотриманням ними вимог податкового та валютного законодавства. Значне зростання кількості випадків державної реєстрації суб'єктів підприємництва викликає необхідність застосування сучасних методик відбору платників податків для податкового аудиту.

З метою вдосконалення та підвищення ефективності методик боротьби із податковими ризиками в державній податковій службі необхідно постійно розробляти та впроваджувати заходи щодо недопущення втрат бюджету внаслідок ухилення суб'єкта господарювання від оподаткування, а саме:

1) формування переліку всіх критеріїв, які можуть бути виявлені усіма структурними підрозділами державної податкової служби, в розрізі платників податків;

2) встановлення можливих негативних наслідків у випадку спрацювання можливого ризику;

3) оцінка ризику з метою присвоєння платнику податків відповідної категорії уваги;

4) формування відповідних заходів щодо недопущення втрат бюджету внаслідок ухилення такого суб'єкта господарювання від оподаткування.

Також варто звернути увагу на те, що в Україні завдання протидії податковим ризикам потребує адекватної підготовки кадрів податкової служби, спеціально призначених для адресного виявлення й нейтралізації податкових ризиків як з боку великих платників – юридичних і фізичних осіб, так і представників малого бізнесу, що виклика-

ють підозру. Один із дієвих практичних резервів протистояння податковим ризикам – обмін досвідом роботи із фіскальними відомствами західних держав, зокрема країн Євросоюзу, аж до прямого копіювання методів їх роботи. Звичайно повністю усунути негативний вплив об'єктивних і суб'єктивних чинників податкових правопорушень практично неможливо. Проте визначення і реалізація певних заходів дозволить істотно поліпшити функціонування податкової системи і стан економіки країни загалом. Як пріоритетні необхідно виділити наступні напрями:

- Податковий кодекс як основне нормативно-правове джерело регулювання оподаткування повинне залишатися «відкритою системою», тобто мати можливість своєчасних і оперативних коригувань у динамічних умовах трансформаційної економіки країни;

- подальше удосконалення ризикоорієнтованої системи адміністрування податків;

- необхідно конкретно зазначити підстави використання податковими органами непрямих методів податкового контролю;

- створення Єдиної інформаційної комп'ютерної системи правоохоронних органів;

- масове впровадження електронної звітності.

Подача податкової звітності в електронному вигляді – пріоритетний напрямок у розвитку відносин між органами державної податкової служби й платниками податків, тому серед пріоритетних напрямів діяльності ДПА України має місце активне впровадження надання податкової звітності, саме в електронному вигляді.

Один з напрямів удосконалення контрольної роботи податкових органів полягає у широкому застосуванні непрямих методів визначення сум податкових зобов'язань, що дозволить розширити інформаційну базу для проведення документальних перевірок. Застосування непрямих методів зумовлене існуванням так званої тіньової економіки, яке тягне за собою ухилення від оподаткування шляхом виходу з-під податкового контролю. Суть непрямого методу полягає в тому, що для визначення об'єкта оподаткування співставляються витрати платника податків, що пов'язані із функціонуванням виробництва, та задекларовані доходи або прибутки. Оскільки значні кошти, отримані в тіньовому секторі, осідають у приватних заощадженнях, то таке порівняння доцільно проводити і з особистими доходами.

З вищевикладеного випливає, що створення й постійне вдосконалення системи, спрямованої на попередження, виявлення і припи-

нення фактів неналежного ставлення платників до сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), а не проста реєстрація їх негативних результатів, має велике значення для покращення функціонування податкової системи.

Безумовно, що наведені заходи є далеко не вичерпними в процесі реформування податкового контролю в Україні. Але навіть їх реалізація є складним, комплексним і багатоплановим завданням, без успішної реалізації якого буде гальмуватись подальший динамічний розвиток контрольних органів щодо попередження та боротьби з податковими правопорушеннями.

Висновок. Підводячи підсумок, можна зробити висновок, що в умовах трансформаційних процесів економіки України дія об'єктивних і суб'єктивних чинників податкових правопорушень має комплексний, взаємообумовлений і взаємопроникаючий характер. Очевидно, що повністю усунути негативний вплив даних чинників практично неможливо, проте реалізація певних заходів дозволить істотно поліпшити функціонування податкової системи і стан економіки країни.

1. Лисенко В.В. Ухилення від сплати податків: виявлення та розслідування: монографія / В.В. Лисенко, О.С. Задорожний, О.П. Дзісяк. – К.: Істина, 2008. – 216 с.

2. Вісник податкової служби України № 27 від 24.07.09 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.visnuk.com.ua/article/one/Podatky_Uk3869884.html

3. Греченко В.В. Оподаткування: навч. посібник / В.В. Греченко. – Харків, 2004. – 320 с.

4. Жежерун Р.О. Моральний фактор, як причина вчинення податкових правопорушень / Р.О. Жежерун // Наукові дослідження молоді – вирішенню проблем європейської інтеграції: збірник наукових статей. – К.: УБС НБУ, 2010.

5. Кучерявенко М.П. Податкове право України: Академічний курс: підручник / М.П. Кучерявенко. – К.: Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. – 701 с.

6. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>

7. Про першочергові завдання щодо впровадження новітніх інформаційних технологій: Указ Президента України від 20.10.2005 № 1497 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>